

Interes organu podatkowego i podatnika na tle uregulowań zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych

1. Wprowadzenie

Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego stanowi jeden z najważniejszych instrumentów ochrony finansowej władzy publicznej². Ustawodawstwo normuje szereg instytucji służących bezpośrednio lub pośrednio zapewnieniu należytego wykonania zobowiązań podatkowych, od zasad odpowiedzialności podatkowej podatnika, płatnika, inkasenta, następców prawnych i osób trzecich po przepisy karnoskarbowe. Szczególne miejsce zajmują instytucje uregulowane w rozdziale 3 Ordynacji podatkowej. Mając na uwadze powyższe, niezwykle ważnym zagadnieniem jest to, aby przepisy regulujące te kwestie były skonstruowane w sposób gwarantujący skuteczną realizację tej ochrony. Dlatego też tematyka ta zasługuje na dogłębną analizę.

^{1*} Absolwentka kierunku Prawo oraz kierunku Administracja na WPiA Uniwersytetu Jagiellońskiego, doktorantka nauk prawnych na Uniwersytecie Jagiellońskim.

² L. Guzek, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej*, MoPod 2000, nr 12, s. 19.

2. Zabezpieczenie roszczeń pieniężnych na gruncie Kodeksu cywilnego a regulacja zamieszczona w Ordynacji podatkowej

Instytucja zabezpieczania roszczeń pieniężnych powstała na gruncie prawa cywilnego, stanowi swoisty wzór dla regulacji prawa publicznego, mających na celu zabezpieczenie obowiązków jednostki wobec władz publicznych³.

Wśród przepisów materialnego prawa cywilnego ustawodawca przewidział wiele różnorodnych instrumentów służących zabezpieczeniu wierzytelności pieniężnych. Można w tym miejscu przywołać choćby ustanowienie zastawu lub hipoteki, umowne zastrzeżenie odstąpienia od umowy wzajemnej na wypadek niewykonania przez drugą stronę zobowiązania w określonym terminie⁴, zastrzeżenie zadatku⁵. Warto podkreślić, że celem ustanowienia zabezpieczenia na gruncie Kodeksu cywilnego jest zmniejszenie ryzyka związanego z możliwością niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania oraz zwiększenie szansy na skuteczną egzekucję należności danej osoby.

Obok instrumentów, których zastosowanie zależy od woli stron, należy wskazać na takie, które powstają z mocy samego prawa na wypadek opóźnienia lub zwłoki w spełnieniu świadczenia. Będzie to obowiązek zapłaty odsetek ustawowych za opóźnienie w spełnieniu świadczenia pieniężnego⁶ czy ustawowe prawo odstąpienia od umowy w sytuacji zwłoki w spełnieniu świadczenia wzajemnego⁷.

Warto pamiętać, że nie tylko przepisy prawa cywilnego materialnego służą zabezpieczeniu wykonania zobowiązań. Ustawodawca na gruncie przepisów prawa cywilnego procesowego przewidział szeroki katalog stosowanych przez sąd form zabezpieczenia zobowiązań. W tym kontekście, zabezpieczenie roszczeń pieniężnych może nastąpić przez:

1. zajęcie ruchomości, wynagrodzenia za pracę, wierzytelności z rachunku bankowego albo innej wierzytelności lub innego prawa majątkowego;
2. obciążenie nieruchomości obowiązanej hipoteką przymusową;
3. ustanowienie zakazu zbywania lub obciążania nieruchomości, która nie ma urzędzonej księgi wieczystej lub której księga wieczysta zaginęła lub uległa zniszczeniu;
4. obciążenie statku albo statku w budowie hipoteką morską;
5. ustanowienie zakazu zbywania spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu;

³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 231.

⁴ Zob. art. 492 zd. 1 w zw. z art. 395 k.c.

⁵ Zob. art. 394 k.c.

⁶ Zob. art. 481 k.c.

⁷ Zob. art. 491 k.c.

6. ustanowienie zarządu przymusowego nad przedsiębiorstwem lub gospodarstwem rolnym obowiązanych albo zakładem wchodzącym w skład przedsiębiorstwa lub jego częścią, albo częścią gospodarstwa rolnego obowiązanych⁸.

Podsumowując, można stwierdzić, że w obrocie cywilnoprawnym zabezpieczenie wierzytelności pieniężnych może nastąpić w postaci materialnoprawnych gwarancji udzielonych przez dłużnika lub osobę trzecią na podstawie umowy, z mocy samego prawa lub gwarancji procesowych w postaci zabezpieczenia przez sąd wykonalności wyroku, jaki ma zapaść przeciwko dłużnikowi⁹.

Dokonując analizy porównawczej regulacji zawartych w prawie cywilnym oraz w prawie publicznym, wyjść należy od tego, że na gruncie prawa publicznego zabezpieczenia pozbawione są elementu dobrowolności i nie posiadają umownego charakteru. Oparte są natomiast na elementach przymusowości, która wynika z kolei z władztwa administracyjnego. W pewnym stopniu przypominają zabezpieczenie przez sąd wykonalności przyszłego wyroku. Występują jednak istotne odmienności. Po pierwsze podmiotem czynnym prawa podatkowego jest organ podatkowy reprezentujący państwo i dysponujący prawem do nakładania podatku. Podmiotem biernym, czyli dłużnikiem jest osoba zobowiązana. Odmiennie niż w stosunkach cywilnoprawnych powstanie, treść stosunków zobowiązaniowych, jak i realizacja kształtowana jest bezpośrednio przez prawo, a dokładniej ustawy podatkowe. Normy prawne kształtują nie tylko sytuację prawną podatnika jako dłużnika, ale i organu podatkowego jako wierzyciela, a wola organu podatkowego i podatnika są ściśle zdeterminowane podatkowoprawnym stanem faktycznym. Na tej podstawie można stwierdzić, że pod tym względem, sytuacja prawna podmiotów stosunków zobowiązaniowych jest w prawie podatkowym równorzędna.

Można także wskazać na słabszą pozycję wierzyciela podatkowego w porównaniu do sytuacji wierzyciela występującego w stosunku cywilnoprawnym. Wynika to z konieczności realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej ukształtowanej w konstytucji, prawie wspólnotowym i podatkowym. Jednocześnie wierzyciel podatkowy nie może dążyć do maksymalizacji dochodów budżetowych zgodnie z zasadą *in dubio pro fisco*, gdyż pozostawałoby to w sprzeczności z zasadą państwa prawnego¹⁰. W stosunku zobowiązaniowym natomiast wierzyciel dąży do wyegzekwowania, zgodnie z treścią zobowiązania, jak najbardziej korzystnego dla niego zachowania ze strony dłużnika. Organ podatkowy nie kieruje się interesem własnym, a ma na względzie cele fiskalne bądź cele społeczne opodatkowania. Również organ podatkowy nie dysponuje uprawnieniami kształtującymi związanymi ze zmianą lub ustaleniem istniejącego stosunku prawnego wymienianymi w nauce prawa cywilnego jako

⁸ Zob. art. 747 k.p.c.

⁹ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 231.

¹⁰ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 193.

przysługujące wierzycielowi. Nie może on swobodnie zrezygnować z realizacji roszczenia ani też przenieść go na inny podmiot.

Podsumowując, trzeba stwierdzić, że pomimo podobnej siatki pojęć instytucje zabezpieczenia zobowiązań w prawie cywilnym i podatkowym różnią się nie tylko pod względem konstrukcyjnym, ale i służą zgoła odmiennym celom.

3. Porównanie podatkowego postępowania zabezpieczającego z postępowaniem egzekucyjnym

Należy odróżnić zabezpieczenie uregulowane w Ordynacji podatkowej od zabezpieczenia stosowanego po wszczęciu postępowania egzekucyjnego. Odmienne są nie tylko podstawy wszczęcia, przesłanki i tryb realizacji, ale i etapy procesu przymusowego poboru podatków. W pierwszym przypadku mamy do czynienia z instytucją zabezpieczenia, do którego dochodzi w trybie postępowania jurysdykcyjnego (zabezpieczenie przedwymiarowe, jurysdykcyjne), natomiast w drugim chodzi o procedurę egzekucyjną (zabezpieczenie egzekucyjne)¹¹. Zabezpieczenie z Ordynacji podatkowej jest wykorzystywane przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. Stosuje się je, gdy nie ma jeszcze podstaw do wszczęcia postępowania egzekucyjnego¹². Zabezpieczenie przewidziane w Ustawie o postępowaniu egzekucyjnym jest stosowane z kolei dopiero wtedy, gdy zabezpieczenie z Ordynacji podatkowej okazało się nieskuteczne lub nie było w ogóle ustanowione¹³. Zabezpieczenie z Ordynacji podatkowej bywa nazywane „swoistym postępowaniem przygotowawczym do egzekucji”¹⁴. Trzeba zaznaczyć, że jest postępowaniem odrębnym w stosunku do postępowania egzekucyjnego.

W efekcie nie można stwierdzić, że dokonanie zabezpieczenia jest częścią postępowania egzekucyjnego mimo funkcjonalnego połączenia postępowań. Na rzecz tego stanowiska przemawia odesłanie w przepisie art. 33d Ordynacji podatkowej wyłącznie do trybu zabezpieczenia określonego w Ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Choć nie wyklucza to stwierdzenia, że te dwa rodzaje zabezpieczeń uzupełniają się, gdyż dotyczą różnych stadiów przymusowego poboru podatków. Należy również podkreślić, że przepisy Ordynacji podatkowej są przepisami szczególnymi w stosunku do Działu IV Ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁵.

¹¹ Zob. H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) H. Dzwonkowski, Warszawa 2006, s. 268.

¹² Zob. A. Marecka, *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika*, PPod 2005, nr 1, s. 50.

¹³ Zob. S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 216.

¹⁴ Zob. T. Brzezicki, W. Morawski, *Właściwość organu w sprawach zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych – wybrane zagadnienia*, PPod 2010, nr 10, s. 22.

¹⁵ Zob. wyrok NSA z 13.1.1998 r., III SA 1112/96, Mon.Pod. 1999/3, s. 37.

W kontekście omawianej problematyki nie należy tracić z pola widzenia celu, któremu służy podatkowe postępowanie zabezpieczające. Jak już była o tym mowa, bezspornie celem nie jest wykonanie zobowiązania, a gwarancja tego, że w przyszłości wyegzekwowanie obowiązku będzie możliwe. W uzasadnieniu wyroku z dnia 31 stycznia 2003 r. NSA stwierdza, że to, iż zabezpieczenie następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie może być utożsamiane z postępowaniem egzekucyjnym, gdyż w jego wyniku nie dochodzi do wykonania zobowiązania podatkowego¹⁶.

Należy także odróżnić postępowanie zabezpieczające w sensie procesowym od form zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, jakimi są np. hipoteka czy zastaw skarbowy, które dokonują się w trybie zabezpieczenia w postępowaniu egzekucyjnym albo dobrowolnego zabezpieczenia w jednej z form przewidzianych w art. 33d § 2 Ordynacji podatkowej. Dodać należy, że te sposoby zabezpieczenia mają zastosowanie zarówno do zabezpieczenia na etapie decyzji o zabezpieczeniu, jak i postępowania przedegzekucyjnego.

Instytucja zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych służy zabezpieczeniu interesu budżetu państwa i budżetów samorządowych. Przez wzgląd na publicznoprawny charakter zobowiązań podatkowych ich wykonanie zasługuje na szczególną ochronę prawną. Celem zabezpieczenia nie jest doprowadzenie do przymusowego wykonania zobowiązania podatkowego. Potwierdza to literalne brzmienie art. 160 § 1 Ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji: „zabezpieczenie nie może zmierzać do tego, aby stanowiło wykonanie obowiązku”. Z przywołanej regulacji wynika, że celem zabezpieczenia nie jest przymusowy pobór podatku, a zagwarantowanie istnienia środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych¹⁷. Przymusowy pobór podatku jest z kolei celem postępowania egzekucyjnego. Dzięki ustanowieniu zabezpieczenia nie maleją szanse na możliwość przymusowego wykonania do czasu wszczęcia postępowania egzekucyjnego¹⁸. *A contrario* bez zabezpieczenia, zaspokojenie należności organu podatkowego może być niemożliwe lub w znacznym stopniu utrudnione.

4. Tryby zabezpieczania zobowiązań podatkowych

Można wyróżnić dwa tryby zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. Pierwszy z nich uregulowany jest w Ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Drugi sposób

¹⁶ Zob. wyrok NSA z 31.1.2003 r., I SA/Gd 496/00, LEX nr 107246.

¹⁷ Zob. S. Presnarowicz [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 216.

¹⁸ Zob. W. Morawski, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, (red.) B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 241, Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 149.

natomiast normują przepisy Ordynacji podatkowej w rozdziale 3 działu III zatytułowanym: „Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych”.

Tryb zabezpieczenia przewidziany w art. 33d Ordynacji podatkowej zaczął obowiązywać od dnia 1 września 2005 r. Z kolei na mocy noweli z 2008 r. wprowadzono do przywołanego artykułu zmianę o charakterze systemowym w zakresie zabezpieczenia wykonania decyzji¹⁹. Przepis w nowym brzmieniu umożliwia ustanowienie zabezpieczenia wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu na różnych etapach postępowania, tj. postępowania zabezpieczającego, postępowania podatkowego przed organami pierwszej i drugiej instancji oraz postępowania sądowego²⁰. Natomiast zgodnie z art. 33d § 1 Ordynacji podatkowej zabezpieczenie następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym albo w formie określonej w § 2 rzeczonoego przepisu. Wśród możliwych form należy wyróżnić: gwarancję bankową lub ubezpieczeniową, poręczenie banku, weksel z poręczeniem wekslowym banku, czek potwierdzony przez krajowy bank wystawcy czeku, zastaw rejestrowy na prawach papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski według ich wartości nominalnej, uznanie kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego lub pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

5. Postępowanie zabezpieczające

Ordynacja podatkowa przewiduje 4 grupy przypadków, kiedy może dojść do przeprowadzenia postępowania zabezpieczającego.

W pierwszej kolejności należy przybliżyć regulację zawartą w art. 33 Ordynacji podatkowej. Na gruncie analizowanego przepisu zabezpieczenie może być zastosowane w odniesieniu do dwóch rodzajów należności:

1. zobowiązań podatkowych przed terminem ich płatności
2. zobowiązań przed wydaniem decyzji: ustalającej wysokość zobowiązania, decyzji określającej wysokość zobowiązania i decyzji określającej zwrot podatku.

Pierwszy przypadek reguluje § 1 powołanego przepisu. Zabezpieczenie jest możliwe w okresie pomiędzy powstaniem zobowiązania podatkowego a upływem terminu płatności, czyli gdy

¹⁹ Zob. B. Dauter [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 249.

²⁰ *Ibidem*.

nie toczy się ani postępowanie podatkowe, ani kontrola skarbową. Zabezpieczenie może dotyczyć zarówno podatków powstających z mocy prawa, jak i tych, które powstają z chwilą doręczenia decyzji ustalającej ich wysokość²¹. W wypadku tego rodzaju zabezpieczenia znana jest kwota zobowiązania podatkowego, dlatego też organ nie musi wydawać decyzji określających wysokość zobowiązania. Należy podkreślić, że w przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa zabezpieczenie przed terminem płatności występuje tylko w przypadku złożenia przez podatnika deklaracji przed terminem płatności i nieuregulowania w tym okresie zobowiązania wynikającego z tej deklaracji²².

Drugi rodzaj zabezpieczenia określony został w art. 33 § 2 Ordynacji podatkowej. Nie ma on jednorodnego charakteru, gdyż możliwych jest kilka rozwiązań. Po pierwsze z brzmienia powyższego przepisu można wnioskować, że zabezpieczeniu mogą podlegać należności niebędące jeszcze zobowiązaniami podatkowymi, kiedy to konstytutywna decyzja ma zostać dopiero wydana. Przykładowo można zabezpieczyć w tym trybie podatek od nieruchomości płacony przez osobę fizyczną, która jeszcze nie otrzymała decyzji wymiarowej (ustalającej), czyli nie powstało jeszcze zobowiązanie do zapłacenia podatku²³. Po drugie zabezpieczone mogą być zobowiązania, które powstają z mocy prawa, ale nie została jeszcze wydana decyzja ustalająca wysokość zobowiązania lub zwrotu podatku. Zabezpieczenie jest możliwe po upływie terminu płatności, ale jeszcze przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania. Dzieje się to w ramach wszczętego uprzednio postępowania podatkowego lub przeprowadzonej kontroli podatkowej²⁴. Przykładowo przyjmuje się, że zabezpieczenia można dokonać w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Wynika to z odesłania w zakresie nieuregulowanym w Ustawie o kontroli skarbowej do Ordynacji podatkowej. Po trzecie możliwe jest zabezpieczenie na wniosek organu kontroli skarbowej w ramach przeprowadzanej kontroli skarbowej.

Zestawiając dwa wyżej wymienione sposoby zabezpieczania zobowiązań podatkowych, należy zauważyć, że przepisy Ordynacji podatkowej w wypadku drugiego typu zabezpieczeń wymagają od organu podatkowego wydania decyzji o zabezpieczeniu, w której musi zostać określona przybliżona kwota zobowiązania podatkowego, jakie powstanie po doręczeniu decyzji wymiarowej, a także przybliżona kwota zobowiązania, które zostanie określone w przyszłej decyzji dotyczącej zobowiązań powstających z mocy prawa. Jednocześnie, wydając powyższą decyzję, organ podatkowy musi określić przybliżoną wysokość odsetek za zwłokę na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu. Z kolei na mocy art. 54 § 1 pkt 1 Ordy-

²¹ Może to mieć miejsce w sytuacji, gdy zostało złożone zeznanie podatkowe albo wydano i doręczono decyzję ustalającą, ale zobowiązanie podatkowe nie zostało uiszczone, a termin płatności jeszcze nie upłynął.

²² Zob. B. Dauter, *op. cit.*, s. 240.

²³ Zob. L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 234-235.

²⁴ M. Łuc [w:] *Ordynacja podatkowa. Źródła i wykładnia prawa podatkowego*, (red.) A. Kaźmierczyk, Warszawa 2010, s. 158-159.

nacji podatkowej organ nie nalicza odsetek za zwłokę za okres zabezpieczenia, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane za sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych²⁵. Wstępnie określony wymiar podatku powinien w jak największym stopniu odzwierciedlać stan rzeczywisty, dlatego też przy określaniu przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego, powinno się uwzględnić przysługujące podatnikowi ulgi²⁶. Określenie „przybliżonej wysokości” zabezpieczonego zobowiązania podatkowego nie zwalnia organu z obowiązku uzasadnienia decyzji o zabezpieczeniu także w odniesieniu do danych, na podstawie których przybliżona wysokość została określona²⁷. Jest to związane z tym, że warunkiem wydania takiej decyzji o zabezpieczeniu jest zgromadzenie przez organ podatkowy dowodów, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, a nie sam upływ terminu²⁸.

Trzecią grupę stanowią przypadki, gdy zabezpieczenie dotyczy płatników i inkasentów oraz odpowiedzialności osób trzecich jako wspólników spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, czy też komplementariusza spółki komandytowej, komandytowo-akcyjnej oraz członków zarządów osób prawnych, w tym spółek kapitałowych (art. 33b Ordynacji podatkowej). Należy dodać, że art. 33 Ordynacji podatkowej ma zastosowanie wobec osób, o których mowa w art. 115, 116 i 116a Ordynacji podatkowej, po doręczeniu im decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółki lub innej osoby prawnej.

Czwarta grupa przypadków związana jest z regulacją art. 33c Ordynacji podatkowej. Chodzi o możliwość zabezpieczenia odsetek nieuiszczonych w terminie oraz o zobowiązania traktowane na równi z zaległościami podatkowymi, do których można zaliczyć należności nienależnie zwrócone stronie przez organ lub zaliczone na poczet innego zobowiązania strony:

1. nadpłata wynikająca z deklaracji w zakresie podatków dochodowych, akcyzowego, dotycząca wypłat z zysku za rok obrotowy spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorców państwowych,
2. zwrot podatku, chyba że podatnik wykaże, że nie nastąpiło to z jego winy,
3. oprocentowanie nienależnie zwróconej nadpłaty lub zwrotu podatku,
4. wynagrodzenie płatników i inkasentów nienależne lub większe niż należne²⁹.

²⁵ Zob. A. Marecka, *op. cit.*, s. 51.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Zob. wyrok NSA z 12.12.2007 r., I FSK 75/06, niepubl.

²⁸ Zob. Wyrok NSA z 12.04.2001 r., III SA 271/00, LexPolonica nr 362669, zob. również wyrok NSA z 17.06.2005 r., I FSK 35/05, LEX nr 171324.

²⁹ Zob. M. Ciecierski, *Podatkowe postępowanie zabezpieczające*, PPod 2009, nr 1, s. 33, zob. również M. Łuc, *op. cit.*, s. 159.

6. Przestanki zabezpieczenia

W przypadku decyzji o zabezpieczeniu mamy do czynienia z uznaniem administracyjnym³⁰. Jednak nie oznacza to, że organ może swobodnie wydać taką decyzję. Jest on związany zaistnieniem przesłanki zabezpieczenia. W tym miejscu należy przyrzeć się bliżej przesłance dokonania zabezpieczenia w świetle przepisów Ordynacji podatkowej. Jest to szczególnie istotna kwestia ze względu na konsekwencje, jakie ma ustanowienie zabezpieczenia dla osoby zobowiązanej.

Na wstępie trzeba zaznaczyć, że zabezpieczenie obu rodzajów zobowiązań dokonywane jest na podstawie tego samego kryterium. Na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się, że zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego następuje wtedy, gdy zachodzi obawa³¹, że zobowiązana osoba nie będzie chciała bez przymusu wykonać swojego zobowiązania³². Kiedy występują okoliczności świadczące o zwiększonym ryzyku niewypłacalności zobowiązanego, art. 33 Ordynacji podatkowej stanowi, że zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone przed terminem płatności, jeżeli „zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane”. To nieostre pojęcie nie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę. Kluczowym zagadnieniem jest ustalenie, kiedy zachodzi takie ryzyko. Na wstępie trzeba dostrzec, że jest to nieco odmienne uregulowanie, niż to, które występuje w Ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Art. 154 § 1 wspomnianej Ustawy przewiduje, że „organ egzekucyjny dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnej lub wykonania obowiązku o charakterze niepieniężnym, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję”. Mając na uwadze, że przepisy Ordynacji podatkowej stanowią *lex specialis* w stosunku do uregulowań zawartych w Ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wystarczy, że organ podatkowy stwierdzi, że np. przez wzgląd na sytuację majątkową podatnik nawet przy dołożeniu staranności nie będzie w stanie uiścić należnego podatku. W tezie orzeczenia z 4 listopada 1994 r. NSA stwierdza, że:

Fakt nierzetelnego prowadzenia ksiąg handlowych, jak również zaniżenie dochodów będących przedmiotem opodatkowania upoważnia organy podatkowe do twierdzenia, że w przyszłości podatnik również będzie uchylał się od wykonania zobowiązania podatkowego³³.

³⁰ Zob. P. Artymionek, *Uznanie administracyjne w podatkowych instytucjach proceduralnych*, http://www.edukacjaprawnicza.pl/index.php?mod=m_aktualnosci&cid=69&id=1419, 27.02.2011.

³¹ Teza wyroku WSA w Krakowie z 10.6.2010 r., I SA/Kr 356/09 (LEX nr 583974, „Gazeta Prawna” 2010/7/128) głosi, że: „Uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania musi istnieć już w chwili rozstrzygania o zabezpieczeniu, jednak obawa ta odnoszona jest do zdarzenia, które jeszcze nie nastąpiło, a nawet nie wiadomo, czy w ogóle wystąpi”.

³² M. Łuc, *op. cit.*, s. 158.

³³ Wyrok NSA, Gdańsk, 4.11.1994 r., SA/GD 96/94, POP 1996 nr 5, poz. 143, zob. również wyrok NSA z 18.7.1997 r., I SA/Po54/97, niepubl. – z uzasadnieniem., Wyrok NSA, Wrocław, 31.10.1995 r., SA/Wr 291/95, niepubl. Wyroki wraz z uzasadnieniem zostały zamieszczone w publikacji E. Jankowski, *Formy zabezpieczenia zobowiązań podatkowych*, Warszawa 1997, s. 73–76.

Również zaprzestanie przez podatnika działalności, którą wcześniej prowadził bez angażowania majątku w postaci środków trwałych i znaczna wysokość przewidywanego zobowiązania podatkowego, może uzasadniać potrzebę zabezpieczenia zobowiązania³⁴. Podobnie możliwość taką stwarza sytuacja, z której wynika z informacji bankowych, że spółka posiada niewielkie kwoty na rachunkach bankowych oraz fakt ich zajęcia przez wierzycieli³⁵. Jednak sama wysokość przewidywanego zobowiązania nie może być powodem wydania decyzji o zabezpieczeniu³⁶. Zestawienie kwoty przewidywanego zobowiązania z sytuacją finansową podatnika, a szerzej jego aktualnych dochodów i stanu majątkowego, powinno uprawdopodobniać nieściągalność zobowiązań w przyszłości. Sam ustawodawca w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej *in fine* wskazuje na sytuację, kiedy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań publicz-noprawnych lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Zastosowana przez ustawodawcę alternatywa nierozłączna oznacza, że zaistnienie którejkolwiek lub obu naraz z wymienionych sytuacji uzasadnia wydanie decyzji o zabezpieczeniu. Katalog takich sytuacji jest otwarty, na co wskazuje użyte w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej określenie „w szczególności”³⁷.

Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2002 r. uzależniała wydanie decyzji w przedmiocie zabezpieczenia od posiadanych przez organ w toku postępowania podatkowego lub kontroli skarbowej dowodów, przemawiających za tym, że zobowiązanie może nie zostać wykonane przez podatnika. Natomiast w obecnie obowiązującym stanie prawnym, znowelizowany przepis art. 33 § 2 Ordynacji podatkowej nie wymaga do wydania decyzji o zabezpieczeniu „dowodów zgromadzonych w postępowaniu”. Świadczy to o ewolucji w kierunku znacznej liberalizacji. Należy przypuszczać, że celem ustawodawcy było przyspieszenie procesu ustanowienia zabezpieczenia, tak aby zobowiązany nie zdołał wyzbyć się posiadanych składników majątku. Nie sposób zgodzić się z H. Dzwonkowskim, że taki sposób ukształtowania przesłanek zabezpieczenia, mimo iż sprzyja skuteczności zabezpieczenia, utrudnia ocenę jego zasadności, a w efekcie odpowiedzialności za jej skutki³⁸. Taka regulacja przepisów nie zwalnia organu od wykazania ponad wszelką wątpliwość istnienia jednoznacznych przesłanek uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia³⁹. Zgodzić się należy z twierdzeniem zawartym w tezie wyroku NSA z 24.10.1997 r., że: „Niedopuszczalne jest przy tym powołanie się na ogólnikowe ustalenia czy domysły pracowników organów podatkowych”⁴⁰. W uzasadnieniu organ

³⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 9.11.1994 r., SA/Ka 759/94, LexPolonica nr 311162.

³⁵ Zob. wyrok z 28.12.1999 r., III SA 8262/98, LEX nr 47934.

³⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 24.02.1994 r., SA/Po 1833/93, LEX nr 22811.

³⁷ Zob. uzasadnienie wyroku WSA w Krakowie z 10.6.2010 r., sygn. akt I SA/Kr 356/09 (LEX nr 583974, „Gazeta Prawna” 2010/7/128).

³⁸ Zob. H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa*., s. 276.

³⁹ Zob. Wyrok NSA z 13.1.1998 r., III SA 1112, LEX nr 32118, M.Pod. 1999/3/37.

⁴⁰ Zob. Wyrok NSA z 24.10.1997 r., I SA/Lu 1441/96, niepubl. Wyrok wraz z uzasadnieniem został zamieszczony w publikacji E. Jankowski, *Formy zabezpieczenia zobowiązań podatkowych*, Warszawa 1997, s. 72.

jest zobligowany wskazać przyczynę ustanowienia zabezpieczenia oraz konkretne dowody uzasadniające to zabezpieczenie⁴¹. W decyzji musi również określić przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, aby fakt ziszczenia się przesłanki dokonania zabezpieczenia mógł podlegać kontroli sądowej⁴². Bardzo istotne jest to, by zabezpieczenie było jak najmniej dolegliwe dla podatnika. Nie może stwarzać zagrożenia dla bytu podatnika czy prowadzonej przez niego działalności gospodarczej⁴³. Obowiązek przestrzegania jak najmniejszej dolegliwości zabezpieczenia odnosi się do formy zabezpieczenia, wysokości i rozmiarów zabezpieczenia, co sprowadza się do przyjęcia, iż niedopuszczalny jest zakres zabezpieczenia przekraczający w istotny sposób wysokość zabezpieczenia⁴⁴. O możliwości zabezpieczenia decyduje nie tylko niewywiązanie się z zobowiązań podatkowych, ale i z zobowiązań o charakterze publiczno-prawnym. Należy podkreślić, że użyte pojęcie w tekście Ustawy jest szersze od pojęcia „zobowiązania podatkowego”. W jego zakresie mieszczą się podatki, opłaty i inne niepodatkowane należności budżetu państwa⁴⁵.

Próbując dokonać pewnych uogólnień, można stwierdzić, że uzasadniona obawa dla dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego zachodzi w przypadku złej kondycji finansowej podatnika, a dokładniej wtedy, gdy kwota zobowiązania podatkowego jest niewspółmiernie wysoka w stosunku do jego możliwości finansowych. Natomiast ocena stopnia prawdopodobieństwa, czy zachodzi „uzasadniona obawa” została pozostawiona uznaniu organu podatkowego. Należy podkreślić, że wyraźne wskazanie przyczyn, dla których organ ustanawia zabezpieczenie i dowodów na poparcie stanowiska, jest niezbędne, by decyzja mogła podlegać kontroli instancyjnej i również sądowej. Jest to bardzo istotne, gdyż wydanie decyzji zabezpieczającej może powodować daleko idące dla działalności gospodarczej skutki, może doprowadzić nawet do upadku podmiotu gospodarczego.

Spornym zagadnieniem jest to, czy postępowanie zabezpieczające toczy się w oparciu o Dział IV Ordynacji podatkowej regulujący postępowanie podatkowe, a tym samym, czy mają zastosowanie zawarte tam regulacje odnoszące się do praw i obowiązków organu prowadzącego postępowanie i strony. Istotne wydaje się przybliżenie stanowiska przedstawionego w orzecznictwie NSA. Na uwagę zasługuje orzeczenie z dnia 31 stycznia 2003 r., w którego tezie NSA stwierdza, że:

Usytuowanie przepisów o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych w Dziale III Ordynacji podatkowej i odesłanie do przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji przemawia za tym, że do przepisów tych nie mają zastosowania zasady ogólne postępowania oraz przepisy dotyczące

⁴¹ Wyrok NSA z 13.10.1994 r., SA/PO 1599/94, LEX nr 25655, POP 1996/5/155.

⁴² Wyrok NSA z 19.12.2000 r., I SA/Gd 1780/99, LEX nr 39784.

⁴³ Wyrok NSA z 24.10.1997 r., I SA/Lu 1441/96, *op. cit.*, s. 72-73.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa...*, s. 276.

wszczęcia postępowania zawarte w Ordynacji podatkowej. Prowadzenie postępowania z wszelkimi rygorami określonymi w Dziale IV Ordynacji podatkowej klóciłoby się z *ratio legis* postępowania zabezpieczającego⁴⁶.

Z kolei odmienne stanowisko NSA wyraził w tezie wyroku z dnia 17 czerwca 2005 r.:

Jednocześnie decyzja tego rodzaju może zostać wydana wyłącznie w ramach postępowania prowadzonego zgodnie z wymogami Działu IV Ordynacji podatkowej „Postępowanie podatkowe”. Wpływu na modyfikację tych zasad nie może mieć to, iż już samo postępowanie zabezpieczające po wydaniu tej decyzji prowadzone jest przez właściwe organy w trybie i przy zastosowaniu środków określonych w Ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Z tych względów nie można było zgodzić się z wykładnią art. 33 § 1-4 Ordynacji podatkowej o braku podstaw do pełnego zastosowania przepisów postępowania podatkowego zawartych w Dziale IV Ordynacji podatkowej⁴⁷.

W uzasadnieniu NSA krytykuje argumenty przywołane na poparcie tezy wyroku z dnia 31 stycznia 2003 r. Powołuje się, że samo usytuowanie przepisów w Dziale III Ordynacji podatkowej nie przesądza o wyłączeniu stosowania przepisów znajdujących się w Dziale IV Ordynacji. Za takim stanowiskiem z kolei przemawia wykładnia systemowa. Wyłączenie stosowania przepisów regulujących postępowanie podatkowe mogłoby natomiast zachodzić w wypadku wyraźnego wyłączenia ich stosowania. Przykładowo art. 200 Ordynacji podatkowej w § 2 pkt 2, obowiązujący od 2 stycznia 2003 r., przewiduje, że prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, stanowiąc realizację zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, jest wyłączone w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego. Podobnych wyłączeń nie zawierają inne przepisy Ordynacji podatkowej. Zdaniem NSA podstawą wyłączenia nie jest też art. 33 § 5 Ordynacji podatkowej (obecnie regulacja znajduje się w art. 33d Ordynacji podatkowej), który odwołuje się do trybu przewidzianego w przepisach Ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przepis ten bowiem wskazuje na tryb dokonania zabezpieczenia, którego podstawą jest wydana wcześniej albo decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, albo decyzja o zabezpieczeniu aktualnego lub przyszłego zobowiązania podatkowego wydana na podstawie art. 33 § 4 Ordynacji podatkowej. Decyzja tego rodzaju może zostać wydana wyłącznie w ramach postępowania prowadzonego zgodnie z wymogami Działu IV Ordynacji podatkowej „Postępowanie podatkowe”.

Nie można jednak całkowicie zgodzić się ze stanowiskiem wyrażonym w wyroku NSA. Należy przychylić się do stanowiska wyrażonego w piśmiennictwie, że w ramach postępowania

⁴⁶ Zob. Wyrok NSA – Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku z dnia 31.01.2003 r. (I SA/Gd 496/2000), LexPolonica nr 373715, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004/3 poz. 57.

⁴⁷ Zob. Wyrok NSA z dnia 17.06.2005 r. (I FSK 35/2005) LexPolonica nr 2132787.

zabezpieczającego trzeba uwzględnić odmienności wynikające zarówno z przepisów dotyczących zabezpieczenia, jak i z regulacji zawartych w Dziale IV Ordynacji podatkowej. Chodzi tutaj o brak obowiązku wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego.

7. Decyzja o zabezpieczeniu

W art. 33 § 4 Ordynacji podatkowej mowa jest o decyzji o zabezpieczeniu. Jest to decyzja podatkowa, wydawana w trybie określonym w Dziale IV Ordynacji podatkowej. Płynie stąd wniosek, że organ podatkowy jest zobowiązany do podporządkowania się regułom prawa procesowego, które przewidują ciąg czynności, jakie należy podjąć od chwili wszczęcia postępowania w sprawie do chwili jej rozstrzygnięcia⁴⁸. Po wielu latach sporów od dnia 1 stycznia 2003 r. ustawodawca umożliwił organowi odstąpienie od zasady czynnego udziału strony w postępowaniu w sprawach zabezpieczenia⁴⁹, poprzez wyraźne wyłączenie obowiązku wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu określonego w art. 200 Ordynacji podatkowej na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Nie zostały jednak wyłączone pozostałe przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, a zwłaszcza art. 165, który nakłada na organ obowiązek wydania postanowienia o wszczęciu postępowania⁵⁰. W orzecznictwie można spotkać poglądy, że doręczenie postanowienia kłóci się z *ratio legis* postępowania zabezpieczającego i dlatego też organ nie ma takiego obowiązku⁵¹. Jednak wydaje się, że nie można pozbawić strony wyraźnie wyrażonej w treści przepisu gwarancji obrony swych praw i interesów jedynie na podstawie wykładni celowościowej⁵².

Decyzja o zabezpieczeniu powinna określać przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego⁵³. W przypadku zabezpieczenia przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, decyzja o zabezpieczeniu powinna zawierać przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania tej decyzji. Decyzję w sprawie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego można uznać za decyzję, na mocy której strona nabyła prawo⁵⁴.

⁴⁸ Zob. B. Dauter, *op. cit.*, s. 242.

⁴⁹ Zob. art. 123§1 O.rynnacji podatkowej w zw. z art. 200§2 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

⁵⁰ Zob. T. Brzezicki, W. Morawski, *O potrzebie „uporządkowania” regulacji normatywnej zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych* [w:] *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, (red.) M. Popławski, Białystok 2011, s. 200.

⁵¹ Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 2.12.2009 r., I SA/Bd 749/09, CBOSA.

⁵² Zob. T. Brzezicki, W. Morawski, *O potrzebie „uporządkowania”*..., s. 200.

⁵³ Zob. B. Deuter, *op. cit.*, s. 243.

⁵⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 28.11.2001 r., I SA/Ka 1925/00, POP 2002, nr 3 poz. 68. NSA uznał, że nie ma podstaw, aby

Warto w tym miejscu przybliżyć kwestię poruszoną w artykule T. Brzezickiego i W. Morawskiego pt. *O potrzebie „uporządkowania” regulacji normatywnej zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych*. Autorzy podają, że od 1 stycznia 2003 r. w art. 33 § 2 Ordynacji podatkowej funkcjonuje nietrafne sformułowanie stanowiące, że „w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej” dokonywane jest zabezpieczenie⁵⁵. Należy zgodzić się, że ustawodawca zazwyczaj używa wyrażenia „w toku” na określenie czynności, które dzieją się w ramach danego postępowania i stanowią jego część. Znaczyłoby to, że decyzja o zabezpieczeniu jest częścią postępowania wymiarowego, co z kolei prowadziłoby do wniosku, że organ podatkowy jest zwolniony od obowiązku wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji o zabezpieczeniu. Nie sposób jednak zaakceptować dosłownego rozumienia fragmentu tego przepisu. Dodać należy, że byłoby to niezgodne z poglądem wyrażonym przez Ministra Finansów, który uważa, że decyzji o zabezpieczeniu nie może wydać organ kontroli skarbowej, a działający na jego wniosek organ podatkowy⁵⁶. Organ podatkowy nie prowadzi postępowania podatkowego, więc nie może nic zrobić „w jego toku”.

Kolejne zagadnienie wiąże się z udzieleniem odpowiedzi na pytanie, dlaczego decyzję o zabezpieczeniu musi wydać zawsze organ podatkowy, a nie organ prowadzący postępowanie wymiarowe. Przyjęcie takiego stanowiska wiąże się z koniecznością przekazywania wszelkich koniecznych informacji do wydania decyzji naczelnikowi urzędu skarbowego. Nie ma jednak podstawy prawnej regulującej procedurę przekazania danych naczelnikowi urzędu skarbowego. Natomiast w odniesieniu do zakresu kontroli sądowej nad decyzją o zabezpieczeniu, na uwagę zasługuje wypowiedź zaprezentowana w wyroku WSA z dnia 26 stycznia 2010 r.:

Ponieważ organ dokonujący zabezpieczenia nie prowadził postępowania wymiarowego, zatem kontrola Sądu w zakresie określenia przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego ogranicza się jedynie do oceny, czy w zestawieniu z dowodami przekazanymi mu przez Dyrektora UKS prowadzącego postępowanie wymiarowe, organ dokonujący zabezpieczenia prawidłowo powołał i zinterpretował zastosowane przepisy prawne⁵⁷.

Można stąd wnioskować, że podatnik nie ma możliwości skutecznej ochrony przed nieprawidłowym działaniem organu kontroli skarbowej. W tym kontekście wydaje się być słuszny postulat *de lege ferenda* przyznający prawo do wydania decyzji o zabezpieczeniu organowi, który prowadzi postępowanie, nie zaś organowi podatkowemu⁵⁸.

wyłączyć z kategorii decyzji tworzących prawa dla stron, decyzje o zabezpieczeniu należności podatkowych.

⁵⁵ Zob. T. Brzezicki, W. Morawski, *O potrzebie „uporządkowania”...*, s. 201.

⁵⁶ Zob. Pismo MF z dnia 14.4.2003 r., SP1/8012-184/KS-440/03/ES [w:] T. Brzezicki, W. Morawski, *O potrzebie „uporządkowania” regulacji normatywnej zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych* [w:] *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, (red.) M. Poptawski, Białystok 2011, s. 201.

⁵⁷ Zob. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26.01.2010 r., I SA/Łd 1015/09, CBOSA.

⁵⁸ Zob. T. Brzezicki, W. Morawski, *O potrzebie „uporządkowania”...*, s. 201-202.

8. Środki ochrony prawnej przysługujące adresatowi decyzji o zabezpieczeniu – rozważania *de lege lata* i *de lege ferenda*

Na wstępie należy zauważyć, że ustawodawca nie przewidział wyjątkowych środków, które byłyby charakterystyczne tylko i wyłącznie dla obrony przed niesłusznie ustanowionym zabezpieczeniem. Toteż należy przyjrzeć się środkom przewidzianym w przepisach Ordynacji podatkowej.

Z faktem, iż zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego następuje na mocy decyzji o zabezpieczeniu, wiąże się możliwość skorzystania ze zwyczajnych i nadzwyczajnych środków prawnych w celu weryfikacji decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji. Do zwyczajnych środków związanych z instancyjną kontrolą można zaliczyć odwołanie, które służy uchynieniu lub zmianie decyzji pierwszej instancji i dotyczy decyzji nieostatecznych⁵⁹. W obrębie nadzwyczajnych trybów weryfikacji wydanej w sprawie podatkowej decyzji ostatecznej⁶⁰, należy natomiast wskazać na wznowienie postępowania podatkowego, stwierdzenie nieważności decyzji, uchynienie lub zmianę decyzji podatkowej.

Warto nadmienić, że decyzja organu podatkowego drugiej instancji jest decyzją ostateczną i przysługuje na nią skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego (zwanego dalej WSA)⁶¹. Obecnie skargę do WSA wnosi się w terminie 30 dni za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność jest przedmiotem skargi. Decyzja o zabezpieczeniu podlega sądowej kontroli tak co do samego zabezpieczenia, jak i wysokości przyszłego zobowiązania. Kontrola sądowa dotyczy przesłanek, którymi kierował się organ, podejmując decyzję o zabezpieczeniu, jak i przede wszystkim tego, czy dowody, jakie przedstawił ten organ, uzasadniają taką decyzję⁶². Z kolei instytucją procesową stwarzającą możliwość prawną legitymowanym podmiotom żądania weryfikacji orzeczenia WSA jest skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W tym miejscu należy również wspomnieć, że jeżeli podatnik poniósł szkodę w wyniku nadużycia tej instytucji prawnej przez organy podatkowe i ustanowione zabezpieczenie było nieuzasadnione, ma prawo domagać się na drodze cywilnoprawnej odszkodowania. Art. 77 Konstytucji RP stanowi, że każdy obywatel ma prawo do wyrównywania szkody wyrządzonej przez organ władzy publicznej. Jednak uregulowania zawarte w k.c., a w szczególności w art. 417¹ § 2 k.c. nie ułatwiają dochodzenia odszkodowania⁶³. Przywołany artykuł stanowi, że jeżeli szkoda została wyrządzona wskutek wydania prawomocnego orzeczenia lub

⁵⁹ Zob. A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2009, s. 217–223.

⁶⁰ Przez wzgląd na ograniczenia objętościowe publikacji zagadnienie nadzwyczajnych środków ochrony nie zostanie szerzej omówione.

⁶¹ Zob. B. Adamiak [w:] *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, B. Adamiak, J. Borkowski, Warszawa 2006, s. 373.

⁶² R. Mastalski, *op. cit.*, s. 254–255.

⁶³ Zob. A. Marecka, *op. cit.*, s. 52.

ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu – we właściwym postępowaniu – ich niezgodności z prawem. Literalne brzmienie przepisu wskazuje, że stanowi on podstawę prawną roszczenia o wynagrodzenie szkody wyrządzonej wydaniem niezgodnego z prawem prawomocnego orzeczenia sądowego lub ostatecznej decyzji administracyjnej, nie obejmując tym samym szkody wynikłej z realizacji wykonania prawomocnego orzeczenia sądowego lub ostatecznej decyzji. Wówczas podstawą prawną roszczenia będzie art. 417 k.c. Podobnie art. 417¹ § 2 k.c. nie jest podstawą prawną dla dochodzenia roszczeń o wyrównanie szkody wynikłej z wykonania wadliwego nieprawomocnego orzeczenia sądowego, gdy orzeczeniu nadano rygor natychmiastowej wykonalności, jak również z wykonania wadliwej nieostatecznej decyzji administracyjnej⁶⁴. W tych przypadkach art. 417 k.c. będzie podstawą odpowiedzialności.

Płynie stąd konkluzja, że w sytuacji, gdy w toku postępowania podatkowego lub przed sądem administracyjnym podatnik nie wykaże, że decyzja o zabezpieczeniu była bezzasadna, gdyż nie zachodziła uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie będzie wykonane, proces odszkodowawczy nie ma szans powodzenia. Pozbawia to podatnika możliwości uzyskania odszkodowania od Skarbu Państwa. Jest to rozwiązanie niezadawalające z punktu widzenia zarówno podatników, jak i organów podatkowych⁶⁵. Dla organów podatkowych będzie wiązało się z wieloletnimi i kosztownymi sporami. Z punktu widzenia podatników, nie jest łatwym zadaniem wykazaniem strat wynikających z zastosowania zabezpieczenia. Faktyczne straty mogą bowiem być wynikiem już samego zabezpieczenia, a nie tylko niemożnością dysponowania majątkiem. Taki podatnik często staje się mało wiarygodny dla kontrahentów i swoich partnerów rynkowych. Następstwem jest utrata posiadanej wcześniej pozycji rynkowej. Z kolei uzyskane odszkodowanie nie musi wcale wiązać się z pełnym pokryciem poniesionych strat. Słusznym remedium na pojawiające się utrudnienia dochodzenia roszczenia odszkodowawczego wydaje się być osobne uregulowanie tej kwestii, które pomogłoby przeciwdziałać wieloletnim i kosztownym sporom, celem zagwarantowania realizacji, wyrażonej już w Konstytucji, odpowiedzialności władzy publicznej.

g. Zakończenie

Podsumowując, należy stwierdzić, że zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego stanowi jeden z najważniejszych instrumentów ochrony finansowej władzy publicznej. Jego celem jest zabezpieczenie interesu budżetu państwa i budżetów samorządowych.

⁶⁴ Zob. G. Bieniek [w:] *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania*. G. Bieniek, H. Ciepta, S. Dmowski, J. Gudowski, K. Kołakowski, M. Sychowicz, T. Wiśniewski, Cz. Żuławska, Warszawa 2006, s. 339.

⁶⁵ Zob. W. Morawski, *Zabezpieczenie zobowiązań...*, s. 241, Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 242.

Niezwykle ważnym zagadnieniem jest to, aby przepisy regulujące powyższe kwestie były skonstruowane w sposób gwarantujący skuteczną realizację tej ochrony. Należy jednak podkreślić, że celem zabezpieczenia nie jest doprowadzenie do przymusowego wykonania zobowiązania podatkowego ani przymusowy pobór podatku, a zagwarantowanie istnienia środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Dzięki ustanowieniu zabezpieczenia nie maleją szanse na możliwość przymusowego wykonania zobowiązania do czasu wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Zestawiając przepisy Ordynacji podatkowej i Ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji należy zauważyć, że zabezpieczenie z Ordynacji podatkowej jest wykorzystywane przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. Stosuje się je, gdy nie ma jeszcze podstaw do wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Zabezpieczenie przewidziane w Ustawie o postępowaniu egzekucyjnym jest stosowane z kolei dopiero wtedy, gdy zabezpieczenie z Ordynacji podatkowej okazało się nieskuteczne lub nie było w ogóle ustanowione.

Zabezpieczenie z Ordynacji podatkowej bywa nazywane „swoistym postępowaniem przygotowawczym do egzekucji”. *Ratio legis* przepisów normujących te instytucje jest ustanowienie skutecznego *erga omnes* prawa umożliwiającego wierzycielowi zaspokojenie się z będącej przedmiotem zabezpieczenia nieruchomości lub rzeczy niezależnie od tego, czyją stanowi ona własność.